

「全部原価計算」再考

——メンラートの所説を中心にして——

THEORIE UND PRAXIS DER VOLLKOSTENRECHNUNG

博士後期課程 経営学専攻 60年入学

山 浦 裕 幸

HIROYUKI YAMAHURA

目 次

I はじめに

II 理論的観点からみた全部原価計算

——特に原価計算における諸原則との関係を中心にして——

1 原価計算における諸原則

2 メンラートの見解

3 諸家の見解

III 実務的観点からみた全部原価計算

IV おわりに

I はじめに

原価計算システムは、様々な観点から分類される。原価負担者へ帰属される原価の範囲の相違に注目して、全部原価計算システムと部分原価計算システムとに分類するのもその一つである。歴史的にみれば、この両者の関係は、全部原価計算の欠陥を部分原価計算が克服するという形で考案され、発展してきたと考えられる。そして今日、部分原価計算は、ますますその有効性が強調され、とりわけ経営内部目的にとっては、全部原価計算に対して絶体的な優位を確立したかのようにすら思われる。

そして、こうした事情はアメリカやわが国のみならず、西ドイツにおいても顕著に現われている。西ドイツにおいては、とりわけ LSÖ（公用品発注者に対する総原価基準価格算定要綱）により全部原価計算が強調され促進されてきたものの、その反動として、アメリカの影響を受けながらも、伝統的な経営経済学独自の理論を背景とした、様々な部分原価計算システムが提案され議論の的になってきている¹⁾。

こうした状況下において、メンラート（Menrad, S）は、「今日、われわれ専門分野の大学教授の

なかに、はたしていまでも純粋な全部原価計算の主唱者はいるだろうか²⁾ という疑問を投げかけ、「全部原価計算 (Vollkostenrechnung)」と題する論文において、理論と実務の両面から全部原価計算に検討を加えている。

そこで、われわれは本稿において、メンラートの所説を取り上げ、全部原価計算について改めて考察していくことにする。なお、その際、メンラート自身が限定しているように³⁾、ここで取り上げる全部原価計算は、あくまでもその基本型といえる伝統的的全部原価計算、すなわち実際原価に基づく全部原価計算を考察の対象とするものである。

そこでまず、原価計算における諸原則を明らかにするとともに、そうした原則との関係から全部原価計算が理論的に裏づけられるかどうかという観点から論を進めていきたい。

II 理論的観点からみた全部原価計算

——特に原価計算における諸原則との関係を中心にして——

1 原価計算における諸原則

原価計算は、通常、原価費目別計算、原価部門別計算、原価負担者別計算という3段階の手続を経て全体として貫徹される。その際、計算の各段階においてそれぞれの計算目的が追求され、そこで固有の基本原則や計算原則が適応されることになる。より厳密に言えば、これら諸原則は、原価把握のための原則と原価配分のための原則とに分類することができる。原価計算の計算段階と対応させて考えてみるならば、当然のことであるが、原価費目別計算において原価の把握が行なわれ、第2、第3段階である原価部門別計算と原価負担者別計算において原価の配分が行なわれる。本稿で問題としている全部原価計算と部分原価計算という分類は、原価負担者単位への原価配分の範囲の相違による分類であるので、本章で考察の対象とするのは、当然、原価配分のための原則である。

原価配分のための原則としては、原価発生原因原則 (Verursachungsprinzip)、原価負担能力主義原則 (Kostentragsfähigkeitsprinzip)、比例性原則 (Proportionalitätsprinzip)、給付対応原則 (Leistungsentsprechungsprinzip)、原価作用原則 (Kosteneinwirkungsprinzip)、平均費用原則 (Durchschnittskostenprinzip)、同一性原則 (Identitätsprinzip) 等を挙げることができる。ところで、こうした原則は、各々の原則が広狭様々に解されているとともに、各原則間の関係についても明確に定義されているとはいえない⁴⁾。

しかしながら、一般的には、これら諸原則のうちでも、原価発生原因原則が、歴史的にみてもその他の原則の出発点となる基本原則であったと考えられるし、今日においても、これら諸原則を考察していく際に中心として取り上げられる原則である。当然、全部原価計算も、もともとはこの原価発生原因原則を指向したものであると考えられる。この点について河野二男教授は、次のように論じている⁵⁾。

「全部原価基準によれば、給付の生産のために発生した原価の高さを算定することが重視されるために、配賦計算が行われる。即ち給付生産のために発生した原価はこれを負担すべきであるか

ら、給付単位に『発生指向的』に割当計算を要することになる。この配賦計算に際して原価発生原因原則に相応しなければならないと従来から理解されてきた。」

メンラートも、「全部原価計算の枠内で行なわれる『完全な』原価把握と原価配分にとっては、原価発生原因原則が重要な意味を持つ」⁶⁾と述べるとともに、この原価発生原因原則については長い間異論のないところであったと論じている⁷⁾。

しかしながら、実際には、メンラート自身も指摘しているように⁸⁾、この原価発生原因原則はその本質規定が明確にされておらず、統一的な見解がみられていない。例えば、ヴェーバー(Weber, H. K.)は、生産数量と原価との間には、自然科学の意味におけるような因果関係はまったく存在しないという事実から、原価計算原則として理解されている発生原因原則は、自然科学のそれよりもかなり厳密度の低いものであり、自然科学のそれとはまったく異ったものであると論じている⁹⁾。そして一般的には、この原価発生原因原則は、広義と狭義とに解されているといえる¹⁰⁾。

このように多岐的な解釈がなされるこの原価発生原因原則が、長い間、なぜ原価計算の基本原則として古くから一致した合意がみられたのであろうか。平林喜博教授は、この点について次のように理解されている¹¹⁾。

「古くから一致した合意があったのは、原価計算が単位原価計算であるという理解と単位原価であるがゆえに原価は給付単位に関連しなければならないという認識、この二つが相乗作用を起こしたからであろうと推論できる。つまり、原価計算に対する一定の理解とそれに関連した原価認識とが一定の歴史的条件下で醸成された所産として、かかる原則（原価発生原因原則：筆者注）が自然に是認されるようになったのではなかろうか、と推察するのである。」

しかしながら、原価発生原因原則のこうした曖昧さも手伝ってか、上述したような諸原則が主張されてきた。なおここで注意しなければならないことは、これら諸原則が必ずしも同じ方向で提案されたのではないということである。つまり、次のような二つのケースが考えられる。

- (1) 原価発生原因原則を批判し、それに代る原則として提案されてきたもの。
- (2) 原価発生原因原則をあくまでも基本原則と捉えたうえで、その下位原則たる計算原則として提案されてきたもの。

一般的にいて、(1)に該当する原則として同一性原則や給付対応原則、(2)に該当する原則として比例性原則や平均費用原則を挙げることができる。しかし、こうした分類も必ずしも意見の一致がみられているものではなく、解釈の仕方によっては、どちらとも考えられる場合が多いように思われる¹²⁾。

こうしたことを背景として、メンラートは、全部原価計算が原価発生原因原則（より厳密に言えば、その計算原則としての比例性原則や平均費用原則）の観点から理論的に裏づけられるか否かについて検討を加えている。以下、その点についてみていくことにする。

2 メンラートの見解

ところで、全部原価計算も、直接費をそれが帰属する給付に直接帰属計算するという点に関しては、他の原価計算システム（部分原価計算システム）に対して何ら特殊性を持つものではないと考えられる。問題となるのは、間接費を配賦することの是非である。その際、メンラートは、従来、間接費は「可能な限り」原価発生原因原則を指向して、より厳密に言えば、比例性原則に基づいて「配賦率」を用いて間接的に配賦されるべきであると考えられてきたと論じている¹³⁾。しかし、彼は、この比例性原則が実際に果して間接費を配賦することの根拠となりえるのかという点に疑問を抱き、この比例性原則に考察を加えている。

彼によれば、比例性原則には次に挙げるような3つの見解があるとされる¹⁴⁾。

(1) コジオール (Kosiol, E) に代表される見解 (狭義の見解)

これは比例性原則を最も狭義に捉えた場合にみられる見解であり、シュバイツァー (Schweitzer, M) によれば次のように解されている¹⁵⁾。

「原価のなかには、原価部門や原価負担者に直接帰属計算できないものがある。これは、(原価部門または原価負担者の) 間接原価と呼ばれる。これを原価部門や原価負担者に配分するために、しばしば比例性原則が適用される。原価部門別計算に関係づけてこの原則を解釈すれば、間接原価をある一定の基準値ないし標準値に比例させて原価部門に配分しなければならないことになる。原価部門の給付は、この基準値によって測定可能でなければならない。」

なおこの際、コジオールは、投入財単位の消費量を1部門内で直接的に測定できない場合には、「原価部門の給付を反映する配賦基準は、当該部門費に対して比例的に経過し、さらには部門給付を表示するものとしても利用可能なものでなければならない」¹⁶⁾と述べている。

(2) ルンメル (Rummel, K) に代表される見解 (最も一般的な見解)

この見解に従えば、原価は給付単位との間に比例的関連が存在し、給付が1単位増加すればそれに応じて原価も増加すると考えられる。そして、この事実関係から製品への原価配分を行なうのが比例性原則であるとする。そしてその際、ルンメルは、実践的理由から原価関数を1次であると仮定することを正当であるとし、たとえある一定の範囲内において原価関数が非線型であったとしても、それを1次関数とみなして大きな誤りはないであろうと述べている¹⁷⁾。

(3) ボルター (Wolter, A. M) に代表される見解 (最広義な見解)

この見解に基づいて比例性原則を適用するならば、すべての原価、つまり固定費すらもその原価関数が線型であると解される。したがって、

原価＝測定単位数×測定単位当りの原価
という数式で示される関係となる¹⁸⁾。

これら三つの見解に対して、メンラートは次のような批判を下している。

(1) の見解に対して

この見解に従えば、部門費の配賦基準は当該部門の給付に密接に結びつくものでなければならない

し、すなわち、部門給付を表示するものとしても利用可能でなければならないとされるが、具体的に何がこの配賦基準として役立つかということは、まったく明確にされえない¹⁹⁾。

(2)、(3)の見解に対して

この見解に従えば、そこで対象となる原価は、(相対的)直接費ということになる。この場合、すべての「真の」間接費について考えてみるならば、そこに比例性の仮定をするということは、単に恣意的に設定されたフィクションにすぎないと考えられる²⁰⁾。

こうした考察からメンラートは、次のように結論づけている²¹⁾。

「比例性原則は、『真の』間接費を『原価発生原因を指向して』配賦するための何ら手段になりえない。『原価発生原因指向 (Verursachungsrichtigkeit)』は、基準値へ (相対的) 直接費を帰属計算する場合にのみ、より厳密に言えば、同一性原則ないしはその意味で理解された『原価発生原因原則』に基づいてのみ達成可能である。」

このように、メンラートによれば、比例性原則からの間接費の配賦、しいては全部原価計算それ自体の理論的正当化は得られなかった。

そこで、メンラートは、次に、『真の』間接費の配賦の際に適用される諸原則の本質やその正当性について検討を加えている。彼は、その対象として、原価発生原因原則の下位原則たる計算原則としての、平均費用原則と間接費分散原則 (Gemeinkostenentrechnungsprinzip) を挙げている²²⁾。そして彼は、これらの原則を定義するとともに、これらの原則が固有の目的に結びついていることを指摘している²³⁾。そこで彼は、こうしたことから、全部原価計算は間接費を配賦するための原則が満たす目的の観点からのみ理論的に基礎づけられるとしている²⁴⁾。このようにしてメンラートは、原価発生原因原則に従った「真の」間接費の配賦を比例性原則から確証することはできないとしながらも、間接費を配賦するための原則に注目し、それらの原則が充足する固有の目的との関連性からのみ全部原価計算は理論的に正当化されるとしている。

以上のように、メンラートは、原価発生原因原則をかなり広義に解したうえであるが、全部原価計算をその下に一応理論づけている。

しかしながら、メンラートは、その場合に全部原価計算について以下のことが指摘されるとしている²⁵⁾。

- (1) 公用品の注文の際に総原価に基づいて行なわれる価格設定および資産として計上される「製品」や「その他の自己給付」の製造原価の算定は、全部原価計算を指向した規定 (LSP、株式法第153条第2項、第155条第1項第1号および第2号) に準拠して実施される。しかしながら、ここで第一に重要なことは副次目的である。そして第二に重要なことは、こうした規定自体は合目的に制定されたのではなく、慣習に適合した形で制定されたということである。
- (2) 経営成果算定 (Betriebserfolgsermittlung) は、部門共通費および原価負担者間接費の配賦をまったく前提としていない。(配賦された) 期間間接費の算入には問題がある。
- (3) 原価は、変化に応じて直ちに影響され、その評価のための基準が存在し、しかもその帰属計算

が実際に正確なものであるということが実証される場合にのみ管理される。つまり間接費は管理不能である。それゆえ、間接費を配賦することは原価管理（Kostenkontrolle）を困難にする。

- (4) 販売政策的意図決定、とりわけ価格政策的意図決定のための基礎資料としての「全部原価による」製品単位原価の有効性には異論がある。確かなことは、こうした原価では有効な情報を何ら提供しえない意図決定（例えば、短期的な価格下限）があるということである。

こうした考察からメンラートは、次のように述べている²⁶⁾。

「私は、全部原価計算支持者を失望させ、部分原価計算支持者にとっては当然であると思わせる結論に達した。」

3 諸家の見解

以上、メンラートの全部原価計算に対する見解を、主として原価配分のための原則との関係を中心にして考察してきたわけだが、上述したような彼の見解に対しては、各論者が独自の理論を展開するという形で意見が述べられている。そこで以下では、そうした意見のうちで主だったものを若干取り上げ検討していくことにする²⁷⁾。

まずは、全部原価計算と原価配分のための原則との関係を、他の論者がどのように解しているのかという点についてみていくことにする。

コッホ（Koch, H）は、「部分原価計算支持者のみが原価発生原因原則に依拠しているのであり、全部原価計算支持者は原価発生原因原則に依拠していない²⁸⁾」と述べている。また、ハーバーストック（Haberstok, L）も、全部原価計算は固定費を給付に配賦するという点で原価発生原因原則に照応していないとしている²⁹⁾。さらには、当然のことながら、同一性原則を主張しているリーベル（Riebel, P）も、原価発生原因原則が原価の割当計算において果す役割を全面的に否定している³⁰⁾。

こうした見解からも明らかなように、今日、原価発生原因原則は、全部原価計算支持者が全部原価計算を理論的に正当化するためというよりも、部分原価計算支持者が部分原価計算を理論的に正当化するために適用しているケースの方が一般的に多いと考えられる。

しかし、コッホは、単に全部原価計算を全面的に批判し、その有効性を認めないというわけではない。意思決定にあたっては、限界原価を用いなければならない場合もあるが、全部原価を用いなければならない場合もあるとして、彼は、全部原価計算と部分原価計算との併用にあたって適用されるべき原則について次のように述べている³¹⁾。

「こうした併用は、原価発生原因原則ではなく、原価按分原則（Kostenanteilsprinzip）に基づく場合にのみ可能である。」

次に、原則との直接的な関連からみた意見ではないが、メンラートの上述の指摘に対する批判の1例として、フォルムバウム（Vormbaum, H）の意見を取り上げることにする。彼は、メンラートが指摘した、原価はそれが操業度に応じて変化する場合にのみ管理可能である、つまり間接費は管理不能であるという点に疑問を抱き、次のように論じている³²⁾。

「私は、こうした考え方を容認することができない。というのも間接費管理は、期間管理であり経営間管理だからである。全部原価計算を全体として捉えるのではなく、単に給付単位計算のみをその対象とするならば、あなた（メンラート：筆者注）の意見に賛成する。しかしながら、全部原価計算を全体として捉えた場合には、あなたの意見に賛成できない。」

このようにフォルムバウムは、全部原価計算それ自体の捉え方の観点からメンラートを批判している。

以上、若干の論者を取り上げて彼らの見解をみてきた。ところで、いままでの考察は、あくまでも全部原価計算の理論的観点からの考察であった。そしてそこでの結論は、メンラート自身も指摘しているように、全部原価計算にとって厳しいものであったといえる。

そこで次に、原価計算を実務的観点から捉え、その観点からみた全部原価計算の特質や可能性を、再びメンラートの所説を取り上げて考察していくことにする。

III 実務的観点からみた全部原価計算

まずメンラートは、図1のようなアンケート調査結果を引用している。

図1 原価計算の種類別にみた採用状況³³⁾

| 原 価 計 算 の 種 類 | 企 業 数 | 全体に占める割合 |
|-----------------|---------|----------|
| 全 部 原 価 計 算 | 264 (社) | 65.8 (%) |
| 補 償 貢 献 額 計 算 | 115 | 28.7 |
| 計 画 原 価 計 算 | 38 | 9.5 |
| 限 界 計 画 原 価 計 算 | 15 | 3.7 |

(出典：Wied-Nebbeling, S., *Industrielle Preissetzung, Eine Überprüfung der marginal- und vollkostentheoretischen Hypothesen auf empirischer Grundlage*, Tübingen, 1975, S. 256.)

この資料から明らかなように、この調査時点においては、およそ2/3の企業が全部原価計算を採用していた。こうした状況を踏まえたうえで、メンラートは次のような指摘をしている³⁴⁾。

「大多数の企業は、全部原価計算が持っている『機能』で満足しているのではないのか。そして、原価計算の副次目的を充足することは、決定的な要因ではないのではないのか。」

そこで彼は、こうした考え方に基づいた上で、次のような命題を提示している³⁵⁾。

- (1) 実務においては全部原価計算が重要な役割を果す。
- (2) 市場状況の均衡がとれている場合には、全部原価計算は自律的な価格政策のよりどころとなる。
- (3) 全部原価計算は、不況期にはその有効性を発揮する。

メンラートは、これらについて実例等を挙げながら若干の説明を加えているが、フォルムバウムも指摘しているように³⁶⁾、こうした見解には直ちに賛成できるものではない。

しかしながら、調査結果が示す通り、多くの企業は全部原価計算のみを採用している。そして、メ

ンラートが指摘する通り、これらの企業は、長い間、全部原価計算から得られる資料のみを用いて十分な利益をあげてきているといえる³⁷⁾。

メンラートは、こうした状況を考慮したうえで、最後に次のように論じている³⁸⁾。

「問題解決にあたって、可能な限り数学的正確性を追求しようとする最近の経営経済学の研究と並んで、こうした方法での問題解決とは異なった、経営経済の実務における方法を理解しようとする研究も意義のあることであるということを、私はここで明らかにしなければならない。」

ところで、メンラートの主張は、「実務は全部原価計算の機能で満足している」というように、「機能」的側面から述べられたものであった。これに対してリーベルは、実務においていまだに全部原価計算が原価計算システムの主流を占める理由は、全部原価計算のもつ「機能」的側面というよりも、「人間」的側面の問題であるとしている³⁹⁾。つまり、リーベルは、たとえ会計担当者が全部原価計算から補償貢献額計算への原価計算システムの転換を提案したとしても、経営管理者が以下のような理由でこれに反対するからであるとしている⁴⁰⁾。

- (1) しばしば部長 (Chef) は新しい概念を誤解してしまう。またそうした新しい概念を勉強する時間がない。
- (2) かつては自らの手で全部原価計算を導入してきたが、今となっては適応力に欠けてしまった役員の反対により、新しい概念が導入できない。
- (3) 従業員の一部が新しいシステムに順応できないのではないか、あるいは十分にそれを理解しきれないのではないか、そしてその結果、彼らが誤解したままに行動をおこしたならば、間違った処理をもたらしてしまうのではないのかという心配がある。そして当然のことながら、こうした心配は、企業規模が大きくなるほど当てはまることになる。したがって、補償貢献額計算は、しばしば限られた上層部の小さな人的範囲 (経営管理者、役員) にのみ適用され、残りは依然として全部原価計算が適用される。
- (4) 販売担当者は、全部原価計算を採用している限り何ら問題が起こらない。というのも、価格政策の責任を原価計算担当者に帰せしめうるからである。

IV おわりに

以上、メンラートの所説を中心に置きながら、全部原価計算について理論的観点と実務的観点の両面から考察してきた。

そこで本稿を終わるにあたって、もう一度これらの問題について、若干の私見をまじえながら要約・整理してみたい。

まず、原価発生原因原則と原価計算との関係であるが、上述したように、原価発生原因原則は明確に定義・規定されることなく、多種多様に理解されているといえる。一方では全部原価計算を理論づけるためにそれにあった解釈がなされ、他方では部分原価計算を理論づけるためにそのための解釈がされている。つまり、部分原価計算支持者は、部分原価計算が全部原価計算に比して通常発生原因原

則を強く維持していると主張し、この原則に準拠しえない全部原価計算の欠陥を指摘する。一方、全部原価計算支持者は、部分原価計算を原価発生原因原則の観点から理論づけることは、この原則の狭い一面の解釈によるものであるとして批判する。

メンラートの主張も、こうした様々な見解の一つにすぎない。しかしながら、上述したように、今日は部分原価計算全盛の時代であり、原価発生原因原則を部分原価計算の理論化のために解釈する論者の方がかなり多いように思える。その意味では、メンラートの見解は興味深いものである。彼は、討論会においても、最後まで次のように述べている⁴¹⁾。

「いずれにせよ、私は伝統的な形で全部原価計算のかなめを原価発生原因原則であるとみなしている。この原則に固執することをやめ、時の経過とともに、この原則に代って、全部原価計算と他の原則を結びつけようとするならば、もはやこの原価計算システムの『純粋な』形態と関係したものはなくなる。」

しかしながら、私見によれば、種々の部分原価計算システム（注1）参照）のなかで、いずれの形態が最もよく原価発生原因原則に照応するのかということは今後の課題としても、間接費の配賦を伴う全部原価計算を、いわゆる原価発生原因原則のみで理論づけることは無理があるように思える。つまり、原価負担者に直課しうる直接費と配賦しなければならない間接費とを、原価発生原因原則という一つの原則の下で取り扱うことは出来ないと考えるからである。

いずれにせよ、何度も指摘したように、原価発生原因原則をはじめとする諸原則は、いまだ各原則の定義すらまちまちであり、いわんや、各原則間の関係も明確化されていない状況である。今後も、この方面の研究がより一層追究されることが望まれると思う。

次いで実務面についての考察であるが、実務において全部原価計算がいまだその主流を占める理由として、メンラートによる「機能」的側面からの理由と、リーベルによる「人間」的側面からの理由を前章で取り上げた。この他に、リーベルも一部指摘していることであるが⁴²⁾、「法」的側面からの理由、すなわち、西ドイツにおいても外部報告のための財務諸表は全部原価ベースで作成しなければならないということが、理由として考えられ、私見によれば、この理由が実務においていまだ全部原価計算を採用している企業が多い、一番の理由であるように思える。

しかしながら、「機能」的側面からの理由と「人間」的側面からの理由に限定して考えてみるならば、このうち「人間」的側面からの理由が非常に大きなウェイトを占めていると推察される。

つまり、全部原価計算と部分原価計算の理論的裏づけはともかくとしても、この両者を、経営内部的な機能面から比較すれば、部分原価計算はるかに有効であることは、既に一般に容認されたことであり、実務家も当然周知のことである。しかし、すべてのことに当てはまることであるが、何か新しいことを始めるには非常に勇気がいる。現在行なっていることよりも、新たに選択する行動の方がはるかに大きな成果をもたらすことがわかっているにもかかわらず、現状にそれほど不満がない場合には、なかなか新たな選択を行なおうとはしないのが人間の心理である。まして、その選択をするためにかなりの学習を必要としなければならない場合にはなおさらである。これと同じことが、全部原価計算から部

分原価計算へ転換していく場合にも当てはまる。こうした現状を打破するためにも、企業内（あるいは同業種内）で、部分原価計算に関する徹底した教育・指導がはかられるべきであると思う。

いずれにしても現代は、コンピューターがめざましく発展しており、企業内における会計（経理）のコンピューター化もかなり高度に進んでいる状況である。それゆえ、全部原価計算と部分原価計算とを目的に応じて併用していくことさえも、さほど困難なことではなくなっている。

そうすると、やはり問題になるのは、いかに実際の企業に部分原価計算を導入・展開させていくかということである。この点についての詳細な検討は今後の課題としたい。

注 1) 西ドイツにおいて展開されている部分原価計算の系譜を、河野二男教授の見解に従って示せば次の通りである。（河野二男稿「直接原価計算と価格下限の算定」『大分大学経済論集』第37巻第2号 1985年32頁。）

(1) 限界計画原価計算

- 1 総括的固定費処理＝旧来の単純ディレクトコストイング（例：アメリカの直接原価計算、ブラウトの限界計画原価計算）
- 2 区分化された固定費処理＝段階的固定費回収計算（例：アクテ、メレロヴィッツ、ザイヒト、シュバルツ）
- 3 標準限界価格計算＝機会原価を含めた計算（例：ベーム・ヴィレ、シュマーレンバッハ）

(2) 「直接費」と補償貢献額計算

- 1 総括的間接費処理＝リーベルの相対的 direct 原価計算
- 2 区分化された間接費処理＝

(3) 期間成果計算モデル（例：ラスマン）

(4) 収益計算（例：メンネル）

2) Menrad, S., „Vollkostenrechnung“, in ; Chmielewicz, K., (Hrsg.), *Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung*, Stuttgart, 1983, S. 2. なおこの論文は、1979年9月14日および15日に開催された経営経済学教員連盟会計学専門委員会 (die Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V.) 秋期大会において、「原価・給付計算」という統一テーマのもとに報告されたものに加筆・修正を加え、後日、その他の報告およびそれら報告に対する討論の記録とともに、シュミーレビッチにより編集・出版されたものである。

3) *Ibid.*, S. 2f.

4) この点について平林教授は、次のように指摘している。（平林喜博著『原価計算論研究』同文館 1980年 41頁。）

「これら諸原則が割当計算の根拠としての原則なのか、割当計算の方法としての原則なのか判然とせず、むしろ両方の原則が混在して論じられていることが問題であると思われる。」

5) 河野二男稿「原価発生原因原則による原価割当計算と情報会計(1)——直接原価計算システムの検討——」『大分大学経済論集』第35巻第3号 1983年 107頁。

6) Menrad, a. a. O., S. 4.

7) *Ibid.*, S. 4.

8) *Ibid.*, S. 5.

9) Weber, H. K. *Fixe und variable Kosten - die Probleme ihrer Zurechenbarkeit und Abgrenzung sowie die Bedeutung ihrer Unterscheidung*, Göttingen, 1972, S. 15.

10) まず狭義の見解であるが、それはコジオールによると、「原価は、これに目的原因として作用を及ぼした産出財ないし給付に帰属されなければならない」と解される。(Kosiol, E., *Kostenrechnung*, Wiesbaden, 1964, S. 29.) 一方、広義の見解であるが、これはジュバイツァーによると、「原価はそれに影響を及ぼす

作用因に帰属計算されなければならないものとされる」と解され、このような作用因の具体例として、生産量、作業時間、機械稼働時間等を挙げている。(Schweitzer, M., Hettich, G. O., Küpper, H., *System der Kostenrechnung*, München, 1975, S. 137. 溝口一雄監訳、阪口要訳『原価計算システム』同文館 1978年 70頁。)

11) 平林著『前掲書』42頁。

12) 例えば、平林教授の次のような指摘を挙げることができる。(平林著『前掲書』44頁。)

「原価負担能力主義原則は、原価発生原因主義原則に対立する原則ではなく、したがって、基本原則ではなく、下位の原則、つまり計算原則の一種であると理解することも可能となる。少なくとも原価負担能力主義原則はその解釈しだいでは基本原則とも計算原則ともなりうると思われる。」

なお、平林教授はこれ以外の原則のいくつかについても同様の解釈がなされる可能性があるとしている。(平林著『前掲書』40-60頁。)

13) Menrad, a. a. O., S. 5.

14) *Ibid.*, S. 5f.

15) Schweitzer, Hettich, Küpper, a. a. O., S. 140. 溝口監訳 阪口訳『前掲書』73-74頁。

16) Kosiol, E., *Kosten- und Leistungsrechnung, Grundlagen, Verfahren, Anwendung*, Berlin, New York 1977, S. 222.

17) Rummel, K., *Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer Vorausgesetzten Proportionalität zu betrieblichen Größen*, 3. Aufl., Düsseldorf, 1949, S. 41.

18) Wolter, A. M., *Das Rechnen mit fixen und propotionalen Kosten*, Köln, 1948, S. 207.

19) Menrad, a. a. O., S. 6.

20) *Ibid.*, S. 6f.

21), 22), 23) *Ibid.*, S. 7.

24) *Ibid.*, S. 7f.

25), 26) *Ibid.*, S. 8.

27) なお、ここで取り上げる意見の主なもの、注2)で示した秋期大会の討論会当日に、各論者が述べた意見であり、上述したシュミレービッチの編集による論文集中で、メンラートの論文の後に、「報告に対する討論」という形でまとめられたものからの引用である。以下、そこから引用する場合には、「Chmielewicz, a. a. O., S.」という形で記入する。

28) Chmielewicz, a. a. O., S. 19.

29) Haberstock, L., *Grundzüge der Kosten- und Erfolgsrechnung*, 3. Aufl., München, 1982 S. 60.

30) Riebel, P., *Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung Grudfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Uternehmensrechnung*, Opladen, 1972, S. 32.

31) Chmielewicz, a. a. O., S. 17.

32) *Ibid.*, S. 16.

33) このアンケート調査は、バーデン・ヴュルテムベルグ地方にある401社の工企業（従業員数10人から5,000人までの企業がその対象であり、そのうち約87％は従業員数、10人から499人までの企業であった。）を対象に実施されたものである。

なお、図1には記載しなかったが、その他の回答として、図1以外の原価計算システムを採用している企業が26社（6.5％）、無回答が15社（3.7％）あったと原書には記されている。また、複数回答した企業もあり、それによると、全社中およそ15％の企業は全部原価計算の他に別の原価計算システムを同時に採用していたことが示されている（より厳密に言えば、全社中11％は、全部原価計算と補償貢献額計算を併用していた）。(Wied-Nebbeling, a. a. O., S. 128ff, S. 237., und S. 261.)

34) Menrad, a. a. O., S. 8f.

35) *Ibid.*, S. 9f.

- 36) 彼は、メンラートが挙げている命題のうち、(2)に対して、「これは余りに都合のよすぎる仮定であり、
こういったことは偶然としか考えられない」と述べている。Chmielewicz, *a. a. O.*, S. 16f.
- 37) Menrad, *a. a. O.*, S. 10.
- 38) *Ibid.*, S. 10f.
- 39) Chmielewicz, *a. a. O.*, S. 19.
- 40) *Ibid.*, S. 19f.
- 41) *Ibid.*, S. 19.
- 42) *Ibid.*, S. 20.